

---

## **РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ЧАСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ**

---

**Забродин Иван Павлович,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Воронежского государственного университета;  
svetlichna@mail.ru

В статье рассматриваются вопросы формирования учетной политики для бухгалтерского и налогового учета основных средств. Предлагаются элементы методического раздела учетной политики в разрезе ключевых операций с основными средствами. Обоснованы способы бухгалтерского и налогового учета основных средств, подлежащие включению в учетную политику.

**Ключевые слова:** основные средства, учетная политика, бухгалтерский учет, налоговый учет, амортизация, срок полезного использования, ремонт, модернизация.

Среди многочисленных проблем теории, организации и методики бухгалтерского финансового и налогового учета немаловажное место занимают вопросы переосмысления действующих и разработки новых методических подходов в части учета операций с основными средствами организации, оценки их налоговых последствий, формирования учетной политики и раскрытия информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности. Действительно, несмотря на то, что основные средства на сегодняшний день, казалось бы, являются классическим, достаточно хорошо изученным объектом бухгалтерского учета, сам факт их наличия на балансе организации вызывает необходимость отражения весьма широкого круга операций, зачастую отличающихся сложностью и неоднозначностью толкования как с позиции бухгалтерского учета, так и с точки зрения оценки их налоговых последствий. Необходимость принятия решений, основанных сугубо на профессиональном суждении бухгалтера, в учете основных средств возникает уже с момента их создания или приобретения и продолжается вплоть до выбытия соответствующих объектов, что свидетельствует о несоизмеримой роли учетной политики как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового их учета. Однако современные процессы реформирования отечественного учета в гораздо большей степени стимулируют научные исследования концептуальных основ учетной

политики, нежели ее методических аспектов. В частности, в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» даются лишь общие рекомендации по формированию учетной политики, без конкретизации в разрезе объектов бухгалтерского учета, в том числе и основных средств, а в ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств разделы, посвященные учетной политике в области основных средств, отсутствуют.

В связи с вышеизложенным, считаем необходимым исследовать основные содержательные элементы учетной политики, ставшие традиционными, и разработать дополнения к ним, вызванные практической необходимостью решения ряда учетных проблем в области формирования информации об основных средствах организации. При этом немаловажной задачей при разработке дополнений к учетной политике нами видится, с одной стороны, использование бухгалтерских принципов и допущений, но и в то же время, выполнение требований налогового законодательства по анализируемым хозяйственным ситуациям, то есть речь будет вестись об учетной политике по основным средствам как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения.

Начнем с того, что в бухгалтерском учете под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Причем ПБУ 1/2008 к способам ведения бухгалтерского учета относит способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета и обработки информации. Перечень вышеперечисленных способов ведения бухгалтерского учета при этом является исчерпывающим, в силу чего иные способы или методы в учетной политике освещать нет необходимости.

В результате учетная политика в части основных средств организации, как правило, традиционно ограничивается выбором метода начисления амортизации и способом учета малоценных основных средств – в составе основных средств или материально-производственных запасов. Остальные сложные и не в полной мере проработанные в законодательных актах вопросы учета основных средств в учетной политике большинства организаций не освещаются. В результате в учетной практике и бухгалтерского, и налогового учета возникают неоднозначные ситуации, отсутствие которых в учетной политике приводит к их альтернативному толкованию со стороны налоговых проверяющих или к отсутствию единообразия оценки и принятии объектов к бухгалтерскому учету.

Решение названных проблем видится в необходимости самостоятельного дополнения учетной политики в части основных средств организации. Это право дается организациям ПБУ 1/2008, в соответствии с п. 7 которого

при формировании учетной политики по конкретному вопросу в части организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых российским законодательством и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. При отсутствии законодательно установленных способов организация разрабатывает собственную методику отражения конкретных операций.

Основываясь на исследовании проблем теории и практики бухгалтерского и налогового учета основных средств в организации, полагаем, что содержание методического раздела учетной политики ни коим образом не должно исчерпываться выбором метода начисления амортизации и способом учета малоценных основных средств – в составе основных средств или материально-производственных запасов. Авторское видение содержания необходимых положений учетной политики как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета, в обобщенном виде представлено в табл. 1. Таблица структурирована по ключевым бизнес-процессам, отражающим наличие и движение основных средств в организации (вопросы учета аренды и лизинга в данной статье не рассматриваются). Их перечень является далеко не исчерпывающим, однако, по нашему мнению, он охватывает большинство распространенных на практике хозяйственных ситуаций и особенности их налогообложения.

Таблица 1

Содержание учетной политики по основным средствам для целей бухгалтерского и налогового учета

Элементы учетной политики	Бухгалтерского учета	Налогового учета
1. Учет поступления основных средств		
1.1. Определение срока полезного использования по объектам основных средств	Да	Да
1.2. Определение критерия существенности отличия в сроках полезного использования частей основного средства	Да	Да
1.3. Установление стоимостного критерия для малоценных основных средств при списании их в составе материально-производственных запасов	Да	Да
2. Учет начисления амортизации по объектам основных средств		
2.1. Выбор способа начисления амортизации по объектам основных средств	Да	Да
2.2. Применение амортизационной премии	Нет	Да
3. Учет ремонта и модернизации объектов основных средств		
3.1. Установление содержания ремонта и модернизации	Да	Да
3.2. Порядок учета расходов на ремонт основных средств	Нет	Да
3.3. Порядок продления сроков полезного использования после модернизации основных средств	Да	Да
4. Учет выбытия объектов основных средств		
4.1. Порядок списания объекта недвижимости, права на который не зарегистрированы покупателем	Да	Нет

Из содержания табл. 1 видно, что наибольшее количество предлагаемых положений учетной политики необходимо отражать, как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета. При этом само содержание положений может быть разным. Заметим также, что отдельные положения, требующие раскрытия в целях бухгалтерского учета, могут не прописываться в учетной политике для целей налогообложения и наоборот. Например, применение амортизационной премии в бухгалтерском учете невозможно, в то время как использование ее в целях налогообложения – это право, но не обязанность организации. Порядок учета затрат на ремонт основных средств, начиная с 2011 г., также не требует раскрытия в учетной политике для целей бухгалтерского учета ввиду отмены у организаций права создавать резерв на ремонт в бухгалтерском учете, в то время как в налоговом учете такое право у хозяйствующих субъектов остается. Напротив, специфика учета списания объекта недвижимости, права на который не зарегистрированы покупателем, требует своего раскрытия в учетной политике для целей бухгалтерского учета, но не обязательна для целей налогообложения.

Основываясь на содержании табл. 1, представим наиболее рациональные, на наш взгляд, способы ведения бухгалтерского и налогового учета основных средств (табл. 2.).

Таблица 2

Содержание методических положений учетной политики по основным средствам для целей бухгалтерского и налогового учета

Элементы учетной политики	Способы ведения бухгалтерского учета	Способы ведения налогового учета
1.1. Определение срока полезного использования по объектам основных средств	Устанавливается минимально возможный срок полезного использования в месяцах для соответствующей амортизационной группы	Аналогично способам бухгалтерского учета
1.2. Определение критерия существенности отличия в сроках полезного использования частей основного средства	Организация вправе учитывать каждую часть как отдельный объект, если ее денежная оценка документально подтверждена и если каждая часть принадлежит к различным амортизационным группам	Аналогично способам бухгалтерского учета
1.3. Установление стоимостного критерия для малоценных основных средств при списании их в составе материально-производственных запасов	40 тыс. руб. с указанием перечня малоценных основных средств	Аналогично способам бухгалтерского учета
2.1. Выбор способа начисления амортизации по объектам основных средств	Линейный	Аналогично способам бухгалтерского учета

Элементы учетной политики	Способы ведения бухгалтерского учета	Способы ведения налогового учета
2.2. Применение амортизационной премии	—	Применять не целесообразно
3.1. Установление содержания ремонта и модернизации	Ремонт – это работы по поддержанию и восстановлению эксплуатационных возможностей основных средств; Модернизация – это работы по улучшению эксплуатационных возможностей основных средств, не носящие вынужденного характера	Аналогично способам бухгалтерского учета
3.2. Порядок учета расходов на ремонт основных средств	—	Затраты учитываются по фактическим расходам на ремонт, резерв не создается
3.3. Порядок продления сроков полезного использования после модернизации основных средств	Устанавливается комиссией в пределах соответствующей амортизационной группы	Аналогично способам бухгалтерского учета
4.1. Порядок списания объекта недвижимости, права на который не зарегистрированы покупателем	Используется соответствующий забалансовый счет	—

Таким образом, содержание табл. 2 увязано с содержанием табл. 1 и охватывает наиболее, по нашему мнению, существенные способы и особенности бухгалтерского и налогового учета основных средств и сводит различия обеих учетных систем к минимуму. Так, по причине минимизации различий между бухгалтерским и налоговым учетом, мы не считаем целесообразным рекомендовать применение амортизационной премии и формировать резерв на ремонт основных средств в налоговом учете, так как это приведет к появлению временных разниц без существенной налоговой экономии. Рассуждая аналогичным образом по другим положениям учетной политики, в табл. 2 указаны такие способы учета основных средств, которые не противоречат ни бухгалтерскому, ни налоговому законодательству.

Поясним далее содержание основных пунктов табл. 2. и аргументируем необходимость их включения в учетную политику организации.

1.1. Порядок определения срока полезного использования по объектам основных средств необходимо, как нам представляется, прописать в учетной политике бухгалтерского и налогового учета на том основании, что даже правильная идентификация объекта применительно к той или иной амортизационной группе не дает достаточных оснований для установления конкретного срока полезного использования в годах или месяцах. В этом случае считаем целесообразным рекомендовать для объектов

каждой амортизационной группы минимально возможный срок полезного использования в месяцах, т.е. для объектов первой группы – 13 месяцев, второй группы – 25 месяцев и т.д. Установление минимального срока при прочих равных условиях приведет к увеличению расходов на амортизацию и, как следствие, – уменьшению баз по налогу на имущество и прибыль. Если же подобный порядок определения сроков полезного использования в учетной политике не прописать, то у налоговых проверяющих могут возникнуть сомнения в его правомерности, поскольку большинство амортизационных групп предоставляет широкий временной диапазон для выбора срока полезного использования. Применение такого же порядка установления срока полезного использования в учетной политике для целей налогового учета направлено на сближение обеих учетных систем.

1.2. Порядок определения критерия существенности отличия в сроках полезного использования частей основного средства необходимо разработать самостоятельно и прописать в учетной политике в том случае, если организация стремится использовать предоставленную ПБУ 6/01 возможность учитывать объект основных средств не как единый комплекс, а по частям на том основании, что сроки полезного использования частей объекта существенно отличаются. Поскольку ни в ПБУ 6/01, ни в Методических указаниях по бухгалтерскому учету основных средств не указано, что считать существенным отличием в сроках полезного использования, организация должна самостоятельно установить критерии существенности. Если этого не сделать, то налоговые проверяющие будут настаивать на учете подобных объектов как единого комплекса конструктивно сочлененных предметов (например, компьютер, учитывать каждую часть которого в качестве самостоятельного инвентарного объекта, по мнению налоговых органов, нельзя). Их точка зрения обоснована тем, что Налоговым кодексом РФ критерии существенности отличий в сроках полезного использования также не прописаны. В сложившейся ситуации единственным безопасным ее решением считаем использование в качестве существенности критерия отнесения частей объекта к различным амортизационным группам. Дело в том, что классификация объектов основных средств, включаемых в амортизационные группы, изначально была разработана для целей налогового учета, и поэтому оспаривать ее налоговые проверяющие не в праве. Тогда в учетной политике и бухгалтерского, и налогового учета необходимо указать, что если объект основных средств состоит из нескольких частей, то каждая часть учитывается как отдельный объект, если ее денежная оценка документально подтверждена и если сроки полезного использования частей существенно отличаются, т.е. части объекта относятся к различным амортизационным группам.

1.3. Установление стоимостного критерия для малоценных основных средств при списании их в составе материально-производственных запасов – это необходимый и используемый подавляющим большинством организаций элемент учетной политики. Начиная с 2011 г., лимит стоимости «малоценных»

объектов основных средств установлен в размере 40 000 руб. Такие объекты организация вправе отражать в бухгалтерском учете и отчетности в составе как основных средств, так и материально-производственных запасов. Причем, каждый из способов имеет свои плюсы и минусы. Плюсами учета объектов стоимостью до 40 000 руб. за единицу в составе основных средств является усиленный контроль за их сохранностью и состоянием. Минусами – повышение трудоемкости учета в связи с необходимостью начисления амортизации и увеличение базы по налогу на имущество. Именно по причинам налоговой экономии в учетной политике большинства хозяйствующих субъектов указано, что основные средства стоимостью до 40000 руб. учитываются в составе материально-производственных запасов. Однако следует еще раз подчеркнуть, что учет таких объектов в составе материально-производственных запасов – это всего лишь право, но не обязанность организации. В этой связи рекомендуем в учетной политике не ограничиваться только лишь указанием стоимостного критерия, а прописать, для каких групп (видов) основных средств он будет применен. В частности, по нашему мнению, в составе материально-производственных запасов целесообразно учитывать инструмент, инвентарь и иные недолговечные активы, ремонт и модернизация которых нецелесообразны. Другие объекты основных средств, независимо от их стоимости, следует учитывать как отдельные инвентарные объекты.

2.1. Выбор способа начисления амортизации по объектам основных средств также относится к традиционным элементам методического раздела учетной политики любых организаций, подавляющее большинство которых применяют линейный способ в целях как бухгалтерского, так и налогового учета. Как свидетельствует содержание табл. 2, мы разделяем эту позицию, так как достоинства линейного способа, такие как простота расчетов и возможность использования в целях налогообложения превалируют над его недостатками.

2.2. Применение амортизационной премии является правом организации лишь в части налогового учета. Оно означает, что организация может включать в расходы отчетного периода до 30% от стоимости приобретения или создания основных средств. Казалось бы, это выгодно в целях налогообложения прибыли, но последующее начисление амортизации будет производиться, исходя из стоимости за вычетом амортизационной премии. Иными словами, налог на прибыль, уменьшенный в текущем периоде, впоследствии будет увеличиваться равномерно в течение всего срока полезного использования. В учете это приведет к необходимости отражения отложенных налоговых обязательств. Принимая во внимание тот факт, что по абсолютной величине сумма налога на прибыль при применении амортизационной премии никак не может быть сэкономлена, мы придерживаемся позиции сближения бухгалтерского и налогового учета, и рекомендуем в учетной политике для целей налогообложения указать, что правом на амортизационную премию организация пользоваться не будет.

3.1. Установление содержания ремонта и модернизации является очень сложной учетной проблемой, успешность решения которой определяет не только состав текущих и капитальных затрат хозяйствующего субъекта, но и непосредственно влияет на правильность определения баз по налогам на прибыль и имущество. Поскольку технологический характер выполняемых в рамках ремонта и модернизации работ практически одинаков, то расходы, учтенные у хозяйствующего субъекта как капитальный ремонт, могут быть расценены налоговыми органами как модернизация, т.е. долгосрочные инвестиции, не относимые на издержки производства и, следовательно, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль. Отмеченная ситуация усугубляется тем, что какие-либо строго определенные критерии, различающие ремонт и модернизацию, в нормативных документах по бухгалтерскому и налоговому учету отсутствуют. Например, в соответствии с ПБУ 6/01 и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств и ремонт, и модернизация (реконструкция) входят в понятие восстановления основных средств. В результате вышеизложенного полагаем, что разграничению ремонта и модернизации будет способствовать использование следующих формулировок:

- ремонт – это работы по поддержанию текущих эксплуатационных возможностей объектов основных средств в рамках их технического осмотра и обслуживания, а также работы вынужденного характера по восстановлению эксплуатационных возможностей основных средств;

- модернизация – это работы по улучшению эксплуатационных возможностей основных средств, не носящие вынужденного характера.

Полагаем, что уточнение сущности и содержания ремонта и модернизации имеет большое практическое значение, поскольку способствует правильному разграничению текущих и капитальных затрат в бухгалтерском учете и достоверности принятия расходов в налоговом учете. Так, из предложенных формулировок следует, что если работы носят профилактический или вынужденный характер, то даже улучшение в процессе этих работ эксплуатационных возможностей основных средств должно признаваться ремонтом. Отсутствие же доказательств вынужденного характера работ (например, ведомости дефектов) означает, что была проведена модернизация по инициативе организации. Во избежание возникновения конфликтных ситуаций с налоговыми проверяющими, считаем необходимым закрепить предложенные формулировки в учетной политике бухгалтерского и налогового учета организации.

3.2. Порядок учета расходов на ремонт основных средств в настоящее время необходимо прописать в учетной политике только лишь налогового учета, поскольку, начиная с 2011г., из Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств был исключен п. 69, который определял порядок формирования резерва расходов на ремонт основных средств. Также был признан утратившим силу п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, который допускал создание резервов в

целях равномерного включения предстоящих расходов в затраты отчетного периода. В отсутствие данных законодательных норм расходы на ремонт в бухгалтерском учете могут учитываться только по мере их фактического возникновения, в налоговом же учете возможность формирования резерва на ремонт сохраняется. Однако, по нашему мнению, в учетной политике для целей налогового учета следует выбрать способ учета затрат на ремонт, аналогичный бухгалтерскому учету, т.е. отражать расходы по мере их фактического возникновения. Это не только сблизит обе учетные системы, но и позволит подтвердить величину расходов соответствующими первичными документами, т.е. повысит достоверность учетных данных.

3.3. Порядок продления сроков полезного использования после модернизации основных средств, на наш взгляд, целесообразно прописать в учетной политике по тем же причинам, что и порядок определения срока полезного использования. Дело в том, что на сегодняшний день вопрос продления срока полезного использования объекта после модернизации – это право, но не обязанность организации. Однако если организация самостоятельно не продлит срок полезного использования, она должна продолжать начислять амортизацию по тем же нормам, которые действовали до модернизации объекта, что автоматически продлевает срок использования, и весьма существенно. В этой связи, основываясь на практическом стремлении хозяйствующих субъектов минимизировать налоговые выплаты, рекомендуем продлять сроки полезного использования объектов после модернизации самостоятельно, прописав в учетной политике и бухгалтерского, и налогового учета, что продление устанавливается комиссией в пределах соответствующей амортизационной группы.

4.1. Порядок списания объекта недвижимости, права на который не зарегистрированы покупателем, считаем необходимым прописать только лишь в учетной политике бухгалтерского учета, поскольку на момент признания и величину доходов и расходов налогового учета рассматриваемая хозяйственная ситуация не влияет. В бухгалтерском же учете проблема учета и отражения в отчетности объектов недвижимости у организации-продавца имеет место. Так, в нормативных документах по бухгалтерскому учету указано, что поскольку в настоящее время постановка актива на баланс покупателя в качестве основного средства никак не связана с государственной регистрацией права собственности на него, то организация, продающая (передающая) объект недвижимости, должна списать его со своего баланса в момент выбытия. Причем, до момента регистрации этого объекта покупателем продавцу следует его учитывать на счете 45 «Товары отгруженные», выделив при этом субсчет 45/Переданные объекты недвижимости. В бухгалтерской отчетности, соответственно, переданный покупателю объект недвижимости, переход права собственности на который пока не зарегистрирован, у продавца будет показан в составе запасов, у покупателя – в составе основных средств. По нашему мнению, такой порядок учета, рекомендованный Минфином РФ, не в полной мере оправдан

по трем причинам. Во-первых, реализуемое основное средство товаром не является и в случае его учета в составе запасов (оборотных активов) могут быть существенно искажены аналитические возможности бухгалтерской отчетности в части расчета показателей оборачиваемости, ликвидности и др. Во-вторых, в договоре купли-продажи могут быть прописаны иные условия признания доходов и расходов, связанных с продажей объекта недвижимости, отличные от момента регистрации объекта у покупателя. Наконец, в-третьих, при использовании в учете продавца счета 45 не решает проблему списания выбывшего актива с баланса вообще: он не списывается, а перемещается из одной статьи актива в другую, что создает ситуацию, при которой один и тот же актив одновременно отражается на балансе и продавца и покупателя. В связи с вышеизложенным, предлагаем для учета рассматриваемой ситуации использовать не счет 45 «Товары отгруженные», а вообще отражать стоимость такого объекта за балансом на отдельном счете «Выбытие объекта недвижимости». Предлагаемый порядок учета, по нашему мнению, решит проблему необоснованного одновременного отражения объекта на балансе и продавца и покупателя. Поскольку наша точка зрения основывается на профессиональном суждении, этот момент необходимо закрепить в учетной политике.

Рассмотрев, таким образом, ключевые методические положения учетной политики в области бухгалтерского и налогового учета основных средств, следует еще раз отметить, что их включение в учетную политику направлено не только на сближение обеих учетных систем, но и на повышение достоверности учета при одновременной минимизации налоговых выплат, что имеет определенную практическую значимость для внутрифирменной организации бухгалтерского и налогового учета основных средств.

---

## **DEVELOPMENT OF METHODOLOGICAL ASPECTS OF ACCOUNTING POLICY IN PART OF FIXED ASSETS OF ORGANIZATION**

---

**Zabrodin Ivan Pavlovich,**

Ph. D. of Economy, Associate Professor of the Chair of Accounting of Voronezh State University; svetlichna@mail.ru

In the article, the formation of an accounting policy for accounting and tax assets are considered. The elements of the methodological section of the accounting policies in the context of key transactions with fixed assets are proposed. Methods of accounting and tax accounting of fixed assets to be included in accounting policy are substantiated.

**Keywords:** fixed assets, accounting policy, accounting, tax accounting, depreciation, useful life, repair and upgrading.